

DECIZIA nr. 684/2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
.X.,
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. X/2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de catre Administratia Sector 1 a Finantelor Publice cu adresa nr. X/2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2016, cu privire la contestatia formulata de **.x.**, **CUI X** cu sediul in str. X, prin imputernicit avocat **.Y.**.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta la 23.05.2016 si inregistrata la registratura organului fiscal sub nr. x/2016 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016, comunicate prin posta sub semnatura in data de 25.04.2016, prin care organele fiscale din cadrul Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice au stabilit in sarcina societatii TVA stabilita suplimentar in suma de **x lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) si art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **.x.**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, **.x.** solicita anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016, in ce priveste suma de **x lei** reprezentand TVA stabilita suplimentar.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

In data de 20.12.2013, **.x.** a achizitionat apartamentul nr. 6 al imobilului situat in str. **x** pentru suma de **x lei** conform facturii nr. **x**.

O parte din apartament a fost ulterior oferita in comodat **.Z.**, asociatie fara scop patrimonial, avand ca obiect apararea drepturilor omului si a persoanelor in dificultate.

Prin emiterea titlului contestat se face confuzie intre prevederile referitoare la operatiunea taxabila raportata la cabinet si operatiunile netaxabile ale asociatiei.

Obiectul de activitate al asociatiei este relevant pentru cabinet si asigura cercetarea si diseminarea unor aspecte de drept de care cabinetul nu se putea ocupa in mod direct.

Pe de-o parte, cabinetul oferea asociatiei posibilitatea stabilirii sediului in imobil, iar pe de alta parte, cabinetul avea un beneficiu de imagine si prestigiu. Efectele activitatii asociatiei erau partial incluse in activitatea cabinetului care la randul sau platea TVA pentru facturile emise.

Contestatară menționează că la data încheierii contractului de comodat deja avusese loc deducerea de TVA și prin urmare activitatea asociației nu mai putea avea influența asupra dreptului deja câștigat. Prin urmare, considerentele reținute în cadrul inspecției ignoră momentul la care se naște dreptul de deducere și printr-o interpretare greșită a legii ajunge la retragerea dreptului de deducere a TVA, singurul moment relevant fiind data achiziției bunului, moment la care bunul era destinat folosirii pentru activități taxabile.

Contribuabilă invocă și faptul că dreptul la un proces echitabil presupune obligația organelor administrative de a motiva în fapt și în drept actele administrativ-fiscale pe care le emit. Instanțele au stabilit că cerința motivării actelor administrative nu poate fi îndeplinită prin simpla indicare generică a unor acte normative, fără a se arăta care este concret textul de lege și situația de fapt care au dus la emiterea actului administrativ.

De asemenea, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut că nemotivarea sau motivarea insuficientă a unui act administrativ reprezintă un motiv de anulare/retragere a acestuia.

II. Inspectia fiscală parțială desfășurată în perioada 22.02.2016-06.04.2016 a avut ca obiect impozitul pe venit pentru perioada 01.01.2012-31.12.2014 și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.02.2012-30.09.2015.

În urma inspecției fiscale a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. x/2016 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016, prin care s-a stabilit TVA suplimentar în suma de x lei;

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la nulitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală

Cauza supusă soluționării este dacă motivele invocate de contestatară vizând nulitatea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite suplimentar de inspectia fiscală și a raportului de inspecție fiscală pot atrage anularea actelor administrative emise de organele de inspecție fiscală.

In fapt, prin contestația formulată .x. solicită constatarea nulității Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/2016 invocând lipsa motivării în drept și în fapt.

In drept, devin aplicabile prevederile art. 46 alin. (2) și art. 49 alin. (1), lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează expres și limitativ elementele care conduc la nulitatea actelor administrativ-fiscale:

“Art. 46-(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;**
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;**
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;**
- d) obiectul actului administrativ fiscal;**
- e) motivele de fapt;**
- f) temeiul de drept;**
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;**
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;**
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;**
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”**

“Art. 49-(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;**
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;(...”**

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea

absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

Se retine ca atat motivele de fapt, cat si temeiurile de drept sunt mentionate in decizia de impunere contestata.

In raport de continutul si forma Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016 si a Deciziei de impunere nr. x/2016 se retine ca acestea au fost intocmite cu respectarea dispozitiilor art. 46 alin. 2 din Codul de procedura fiscala, motiv pentru care nu sunt intrunite conditiile care sa atraga nulitatea acestora.

Fata de cele anterior prezentate capatul de cerere vizand nulitatea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala pentru nerespectarea unor conditii procedurale urmeaza a fi respins ca atare.

3.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect faptul ca societatea nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei aferenta achizitie de bunuri, in conditiile in care nu face dovada ca au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile

In fapt, urmare verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au intocmit Raportul de inspectie fiscala nr. x/2016, prin care acestea au stabilit, in baza Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016 obligatii fiscale reprezentand TVA in suma de x lei, astfel:

- TVA fara drept de deducere aferenta unor cheltuieli deductibile limitat x lei;
- ajustarea TVA in favoarea statului aferenta achizitionarii unui apartament x lei;
- TVA fara drept de deducere aferenta unor achizitii de servicii pentru care contribuabilul nu a prezentat factura de achizitii x lei;

- TVA fara drept de deducere aferenta unor cheltuieli nedeductibile x lei;
- ajustarea TVA in favoarea contribuabilei (-) x lei.

In drept, potrivit art. 145 alin. (2), art. 146 alin. (1) si art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct 45.(1) si pct. 54.(1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 145-(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]”

“Art. 146-(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;)”

Norme metodologice:

“45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. În cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza art. 147² din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor art. 147² din Codul fiscal. Persoanele impozabile nestabilite în România, dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform art. 147² din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri efectuate înainte de înregistrarea în

scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal poate fi exercitat de persoana impozabilă chiar dacă factura nu conține mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.”

Codul fiscal:

“Art. 149-(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125[^]1 alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane; nu sunt considerate bunuri de capital activele corporale fixe amortizabile a căror durată normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală este mai mică de 5 ani; activele corporale fixe de natura mijloacelor fixe amortizabile care fac obiectul leasingului sunt considerate bunuri de capital la locator/finanțator dacă limita minimă a duratei normale de utilizare este egală sau mai mare de 5 ani;

b) bunurile care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane;

c) ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori nu sunt considerate bunuri de capital;

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparațiilor ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparațiilor ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.(...)

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;
2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;
3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;(...)

(5[^]1) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.(...)"

Norme metodologice:

"54.-(1) Ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane se efectuează de către persoana care închiriază, dă în leasing ori pune la dispoziția altei persoane bunurile respective, cu excepția situației prevăzute la alin.(2)"

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul aplicarii uniforme si respectarii aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei** in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita

- TVA dedusa pana la data la care intervine evenimentul care genereaza ajustarea x lei;

- Ajustarea TVA dedusa la data evenimentului care genereaza ajustarea:

$x \text{ lei} \times 18/20 \times 69\% = x \text{ lei}$, in favoarea contestatarei

Referitor la invocarea de catre .x. a faptului ca efectele activitatii Asociatiei erau partial incluse in activitatea Cabinetului, care la randul sau platea TVA pentru facturile emise, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele considerente:

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor/serviciilor care au fost livrate /prestate sau urmeaza sa fie livrate/prestate este deductibila doar in situatia in care bunurile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila detine o factura fiscala si dovada achitarii TVA.

Se retine ca nu poate fi dedusa TVA aferenta unei operatiuni care nu are legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile, iar dreptul de deducere a taxei aferenta unui bun imobil este conditionat de efectuarea acestora in scopul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, in raport de cele anterior retinute, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de .x., pentru acest capat de cerere cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 145 alin. (2), art. 146 alin. (1) si art. 149 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct. 45 alin. (1) si pct. 54 alin. (1) din H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 46 alin. (2) si art. 49 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala

DECIDE :

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de .x. impotriva Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016 de Administratia Sector 1 a Finantelor Publice pentru suma de x lei, reprezentand **taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.**

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.